



DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Trabajo de Fin de Grado

**que presenta la alumna del Doble Grado
en Administración y Dirección de Empresas y en Derecho**

REYES AMAYA RODRÍGUEZ-PANTOJA,

bajo la dirección del Prof. Dr. MIGUEL POLAINO NAVARRETE

Universidad de Sevilla

Curso académico 2015/2016

ABREVIATURAS	4
I.- INTRODUCCIÓN	5
II.- ACCIÓN.....	6
A. NÚCLEO DE LA CONDUCTA TÍPICA	6
B. SUJETOS: ACTIVO Y PASIVO	11
III.- ELEMENTOS TÍPICOS OBJETIVOS.....	14
A. OBJETO MATERIAL DEL DELITO	14
B. CONCEPTO TÍPICO DE TRIBUTO	15
C. RESULTADO MATERIAL	16
IV.- ELEMENTOS TÍPICOS SUBJETIVOS	17
A. DOLO.....	17
B. ERROR	19
V.- BIEN JURÍDICO PROTEGIDO	22
VI.- CAUSAS EXCLUYENTES DEL INJUSTO Y DE LA CULPABILIDAD	24
VII.- PUNIBILIDAD.....	26
Condición objetiva de punibilidad.....	28
Excusa absolutoria.....	29
VIII.- <i>ITER CRIMINIS</i>	30
Tentativa.....	30
IX.- AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN.....	32
Autor / Coautor	32
Cooperador necesario	34
X.- CONCURSOS	36
Delito contable	36
Falsedad en documento mercantil	37
Alzamiento de bienes	38
Estafa	39
XI.- TIPOS CUALIFICADOS O PRIVILEGIADOS Y PENALIDAD.....	40
CONCLUSIONES	43
BIBLIOGRAFÍA	45

ABREVIATURAS

Art.	Artículo [en caso de no señalarse nada, se entenderá que se refiere al CP español vigente]
CP	Código Penal
LO	Ley Orgánica
LGT	Ley General Tributaria
CE	Constitución Española
UE	Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
AP	Audiencia Provincial
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IS	Impuesto de Sociedades

I.- INTRODUCCIÓN

El Título XIV del Libro II del CP contiene la incriminación de ciertos delitos contra el orden público económico, entre los que se encuentran el delito contra la Hacienda Pública, analizado en el presente escrito, y el delito contra la Seguridad Social.

Al hablar de orden público económico se hace referencia a la regulación que realiza el Estado respecto a la producción, distribución y consumo de bienes y servicios que sean de relevante importancia en la economía y la sociedad¹.

Centrándonos en nuestro objeto de estudio, la Hacienda Pública, cuya normativa ha sido profundamente revisada por la LO 7/2012², de 27 de diciembre, ha sido entendida como interés del Estado en el que la carga tributaria se reparte conforme a la capacidad económica del contribuyente y en una asignación equitativa del gasto público regido por criterios de eficiencia y economía, según dispone el artículo 31 de la Constitución.

Así se tutela la función del ingreso y del gasto respectivamente mediante la tipificación de una serie de delitos en el Título aludido: fraude fiscal (artículo 305 CP) y obstruccionismo fiscal (artículo 310 CP) contra la Hacienda Pública estatal, autonómica o local, fraude fiscal a la Hacienda de la Unión Europea (artículos 306 y 627 CP); por último, en lo que respecta al gasto público, fraude de subvenciones a la Hacienda

¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 5ª Edición, Tirant LoBlanch, Valencia, 2016, pág. 99. Recuperado de:

<http://0-biblioteca.tirant.com.fama.us.es/cloudLibrary/ebook/show/9788491196594?showPage=0>

² Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. Boletín Oficial del Estado, núm. 312, de 28 de diciembre de 2012, págs. 88050 a 88063.

Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2012-15647>

estatal, autonómica o local (artículo 308) o a la Unión Europea (artículos 306, 309 y 628)³.

II.- ACCIÓN

A. NÚCLEO DE LA CONDUCTA TÍPICA

Defraudación

Es imprescindible definir la conducta típica en cada delito concreto, debido al carácter de principio básico del Derecho penal del principio de la conducta o del hecho, que proclama la fundamental exigencia del *nullum crimen sine actione*, conllevando a la necesaria existencia de una acción u omisión legalmente descrita y conminada como constitutiva del delito⁴.

Centrándonos en el concreto comportamiento recogido en el art. 305 como delito contra la Hacienda Pública, también llamado delito fiscal o delito tributario, el propio precepto describe la conducta típica de este delito como sigue:

“El que, por acción u omisión, defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales de la misma forma”⁵.

³ REQUEJO CONDE, Carmen, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en POLAINO NAVARRETE, Miguel (Dir.), *Lecciones de Derecho penal. Parte especial*, tomo II, Editorial Tecnos, Madrid, 2011, pág. 215.

⁴ POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2016, pág. 67

⁵ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Boletín Oficial del Estado, núm. 281, de 24 de noviembre de 1995, págs. 33987 a 34058.

Última actualización a 28 de abril de 2015, disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>

En definitiva, de modo general, el delito tributario puede ser definido como un incumplimiento de la obligación tributaria, ya sea -como prevé el propio artículo- por acción u omisión⁶, en este caso referida a una singular forma de defraudación tributaria descrita en el tipo legal.

Desglosando los diversos comportamientos recogidos en el art. 305, podemos establecer como núcleo de la conducta típica la **defraudación** a la Hacienda Pública en la cuantía prevista por la ley y por los medios ejecutivos de índole alternativa descritos en la norma incriminadora.

La defraudación ha de entenderse como el incumplimiento de las obligaciones recogidas en la norma tributaria para los contribuyentes de la Hacienda Pública y no como el engaño propio de la estafa⁷.

En cuanto a las formas ejecutivas de la defraudación típica, como el propio precepto señala, las mismas pueden consistir bien en una acción positiva bien en una omisión impropia, en cuya realización incurre el sujeto pasivo del tributo en tanto obligado tributario.

Como se ha indicado, al primar en el Derecho penal español el fundamental principio *nullum crimen sine actione*, la acción constituye el elemento sustancial básico de todo tipo de delito. Así ocurre en el ámbito fiscal, donde puede defraudarse a la Hacienda Pública en las específicas modalidades descritas en el tipo legal.

Para entender el delito tributario como acción es necesario apoyarse en el mencionado concepto de *defraudación*, entendiendo ésta como el incumplimiento por parte del contribuyente de sus obligaciones para con la Hacienda Pública, en la forma descrita por la ley, causando así un perjuicio patrimonial en la misma.

⁶ REQUEJO CONDE, Carmen, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en POLAINO NAVARRETE, Miguel (Dir.), *Lecciones de Derecho penal. Parte especial*, tomo II, Editorial Tecnos, Madrid, 2011, pág. 216.

⁷ NIETO MARTÍN, Adán, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Delitos de contrabando”, en GÓMEZ RIVERO, M^a Carmen (Dir.), *Nociones fundamentales de Derecho Penal. Parte especial*, volumen II, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2015, págs. 316-317.

Para llegar a esta definición del concepto pueden utilizarse adjetivos penales o extrapenales, siendo más lógico, como es natural, la primera de las opciones; en ella encontramos que, tras diversos debates doctrinales y jurisprudenciales, se considera que para la existencia de defraudación y por tanto de delito tributario serán necesarios tanto elementos subjetivos como objetivos⁸, correspondiéndose éstos, a grandes rasgos, con el perjuicio patrimonial causado y la intención o voluntad de llevarlo a cabo, respectivamente. Todos ellos son comportamientos que conllevan cierto engaño para obtener el objetivo deseado; engaño que tendrá diferentes matices y modalidades en las que no entraremos por razones de extensión de la obra.

Para considerar realizado el delito tributario por omisión previamente es necesario el deber del sujeto de declarar o pagar el impuesto, la obligación de presentar declaración y de hacerlo completa y correctamente.

Así mismo, será necesario que en todo acto de este calibre, para que sea considerado defraudatorio, se encuentre ánimo de defraudación en el sujeto activo; en caso contrario, cuando se cometan errores u omisiones sin intención defraudadora se producirá un supuesto de imprudencia no punible en este tipo delictivo.

Modalidades típicas alternativas de ejecución de la defraudación

La conducta substancial de defraudación ha de ser realizada a través de una de las singulares **modalidades alternativas de ejecución** de la conducta típica siguientes:

- **La elusión del pago de tributos.** Equivalente al impago del tributo, a la frustración del mismo mediante artificio; el concepto de tributo debe entenderse, tal y como indica NIETO MARTÍN⁹ en el sentido establecido por la LGT en su artículo 2: son tributos las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos.

⁸ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 125-128.

⁹ NIETO MARTÍN, Adán, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Delitos de contrabando”, en GÓMEZ RIVERO, M^a Carmen (Dir.), *Nociones fundamentales de Derecho Penal. Parte especial*, volumen II, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2015, pág. 317.

En este sentido, siguiendo la literalidad del precepto, no serán delictivos los casos en los que se reconozca y liquide la deuda tributaria, independientemente de que no se proceda a su abono¹⁰. Sin embargo, se considerará elusión toda conducta relacionada con la simulación; así lo establecen sentencias como la del TS de 19 de diciembre de 2011¹¹. Por su parte, existe contrariedad de opiniones para el caso de comportamientos en fraude de ley, encontrándose la doctrina y jurisprudencia mayoritaria en contra de ello, véase como ejemplo las sentencias del TC 129/2008 y 120/2005¹².

- **La elusión del pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener.** Esta modalidad del delito puede ser realizada por los colaboradores de la Hacienda Pública recogidos en el art. 37.2 LGT, siempre que lleven a cabo sus actuaciones de manera fraudulenta, pues venimos estableciendo ésta como base del tipo delictivo; de este modo, debe haber una ocultación o falseo relevante de información¹³.
- **La elusión del pago de ingresos a cuenta.** Otra de las modalidades de elusión es la falta de ingresos a cuenta de las retribuciones en especie, no incluyéndose en estos supuestos otros distintos de los anteriormente citados. Así mismo, hay que tener en cuenta que, a efectos de la posible comisión del delito, será indiferente que éste se produzca por falta total de ingresos a cuenta o por una disminución de la cantidad abonada¹⁴.

¹⁰ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 137-140.

¹¹ España, Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), sentencia núm. 277/2008 de 19 de diciembre de 2011. ROJ 9066/2011. Id Cendoj: 28079130022011101502.

¹² NIETO MARTÍN, Adán, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Delitos de contrabando”, en GÓMEZ RIVERO, Mª Carmen (Dir.), *Nociones fundamentales de Derecho Penal. Parte especial*, volumen II, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2015, págs. 317-318.

¹³ NIETO MARTÍN, Adán, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Delitos de contrabando”, en GÓMEZ RIVERO, Mª Carmen (Dir.), *Nociones fundamentales de Derecho Penal. Parte especial*, volumen II, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2015, pág. 318.

¹⁴ *Los delitos contra la Hacienda Pública*, Tratados y Manuales (Civitas), Editorial Aranzadi, S.A., 2015. BIB 2015/1964

- **La obtención indebida de devoluciones.** Consiste en la obtención de un capital que no nos corresponde, sino que es perteneciente a la propia Hacienda o a otro contribuyente. En este proceso, siguiendo el criterio de, entre otros, COLINA RAMÍREZ¹⁵, se producirá un perjuicio para la Hacienda y un verdadero lucro para el sujeto, no produciéndose esta modalidad del delito si éste no llega a obtener estas cantidades.
- **El disfrute indebido de beneficios fiscales.** En cuanto respecta a la obtención de beneficios fiscales, es necesario remarcar la observación que realiza este mismo autor acerca de cuál es el verdadero deber del contribuyente en este ámbito, siendo por tanto delito su omisión: el no despejar a la Hacienda que se encuentra en un error de hecho pero no en caso de error de aplicación del Derecho¹⁶.

Por último, en cuanto a la defraudación como conducta típica queda señalar que la cuantía mínima determinante del delito tributario se sitúa en 120.000 euros por ejercicio fiscal, según imperativo legal (art.305.1)¹⁷; y será esta cantidad la que en su mayor medida diferencia en este ámbito al Derecho penal del Derecho administrativo-sancionador, pues el no alcance de esta cifra no supone la impunidad inmediata del hecho, sino que dirige al mencionado Derecho administrativo-sancionador para que proceda éste como corresponda investigando el asunto para verificar si es o no merecedor el sujeto de condena por incursión en una infracción administrativa¹⁸.

¹⁵ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 140-142.

¹⁶ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 141-142.

¹⁷ Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. Boletín Oficial del Estado, núm. 312, de 28 de diciembre de 2012, págs. 88050 a 88063.

Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2012-15647>

¹⁸ CALVO VÉRGEZ, Juan, *El delito contra la Hacienda Pública en la reforma de la LGT*. Revista Quincenal Fiscal núm. 11/2016. Editorial Aranzadi, SA, Cizur Menor, 2016. BIB 2016/2982

B. SUJETOS: ACTIVO Y PASIVO

Sujeto activo del delito fiscal será el deudor tributario, el obligado al pago de las deudas tributarias, el titular de la ventaja fiscal¹⁹ o el retenedor²⁰, en definitiva, el contribuyente.

No obstante, para llegar a esta definición de sujeto activo, ha sido necesario resolver con anterioridad una cuestión previa, como es, el conocer si nos encontramos ante un delito común, que podrá ser cometido por cualquier persona, sea o no obligado tributario, o por el contrario, es el delito fiscal uno de carácter especial, pudiendo, por tanto, ser ejecutado únicamente por obligados tributarios; debate que es a su vez trascendente en el plano de la autoría y la participación²¹.

Los defensores de la primera postura se fundamentan en una interpretación literal del precepto penal (art. 305) en el que no se especifica que tengan que ser obligados tributarios los sujetos comitentes del delito; los de la segunda, en la remisión del CP a la LGT, a la normativa específica tributaria, cuyo artículo 35 concreta quienes son obligados tributarios.

Ante todo ello, el TS, como se ha destacado doctrinalmente²², se ha mantenido defensor del carácter especial del delito contra la Hacienda Pública; véase como ejemplo la sentencia 163/2008²³, de 8 de abril y, a sensu contrario, la STS 774/2005²⁴, de 2 junio.

¹⁹ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, pág. 143.

²⁰ NIETO MARTÍN, Adán, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Delitos de contrabando”, en GÓMEZ RIVERO, M^a Carmen (Dir.), *Nociones fundamentales de Derecho Penal. Parte especial*, volumen II, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2015, pág. 315.

²¹ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, pág. 143.

²² VELASCO CANO, Francisco, “El tipo delictivo del delito del art. 30 del Código Penal”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, pág. 101.

²³ España, Tribunal Supremo, (Sala de lo Penal, Sección 1º), sentencia núm. 163/2008 de 8 de abril. RJ 2008/2701.

²⁴ España, Tribunal Supremo, (Sala de lo Penal), sentencia núm. 774/2005 de 2 de junio. RJ 2006/1016.

Ese sujeto activo que identificábamos con el contribuyente, asimilándolo y englobando en ello al deudor tributario, obligado al pago de las deudas, titular de la ventaja fiscal o retenedor, puede estar representado por una persona jurídica como puede ser una empresa.

De nuevo surge polémica hasta llegar a la anterior afirmación, pues tradicionalmente no se ha considerado que quepa responsabilidad penal para las personas jurídicas debido a los principios de culpabilidad y personalidad de las penas²⁵; sin embargo, con los cambios sociales actuales, el axioma *societas del inquit non potest* debe dejarse atrás dando paso a la responsabilidad penal de las personas jurídicas²⁶ para evitar la impunidad de las conductas infractoras cometidas por estas.

Pese a ello, para COLINA RAMÍREZ, la verdadera cuestión no es ésta, sino que, partiendo de la posibilidad de imputación penal a la persona jurídica, estriba en determinar cuáles son los baremos a aplicar²⁷. Otros autores, entre ellos ZUGALDÍA ESPINAR²⁸ se apoyan para ello en la teoría de los sistemas; la cual parte de la formación de la empresa por un conjunto de individuos, pero constituyendo una unidad independiente de aquellos. De este modo, las acciones llevadas a cabo por la empresa les son propias, ya que al poder auto organizarse realizan las operaciones bajo sus responsabilidades, penándose bajo los mismos parámetros de las personas físicas.

Para declarar todo aquello se apoya en las palabras de VON LISZT respecto a las personas jurídicas: “Quien puede concluir contratos, también puede concluir contratos ilícitos o usurarios o incumplir contratos concluidos”²⁹.

Así mismo, hay quien tiene en cuenta la teoría del levantamiento del velo, plasmada en sentencias como la 867/2002³⁰, de 29 de julio del TS. Ésta, a grandes

²⁵ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 148-154.

²⁶ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 148-154.

²⁷ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 148-154.

²⁸ ZUGALDÍA ESPINAR, José Miguel, *La responsabilidad penal de empresas, fundaciones y asociaciones*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, págs. 27-28.

²⁹ ZUGALDÍA ESPINAR, José Miguel, *La responsabilidad penal de empresas, fundaciones y asociaciones*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, págs. 27-28.

rasgos, consiste en la determinación de quiénes son las verdaderas personas que están tras una sociedad, pues ésta pierde su consideración de persona jurídica propia e independiente, separada de sus miembros, en el momento en que lleva a cabo una acción diferente a aquella para la que había sido creada, sobre todo, si dicha acción es delictiva.

Sujeto pasivo sólo puede serlo la Hacienda Pública, el Erario o Patrimonio Público, y dependiendo del tributo defraudado ésta será la estatal, autonómica, foral, local o incluso la de la UE³¹ por indicación expresa del art. 305 en sus apartados 1 y 3.

En primer lugar, la potestad del Estado para establecer tributos la encontramos tanto en el artículo 133 CE como en el 4.1 LGT. Aunque al haber tributos cedidos y competencias en otros ámbitos, también se es susceptible de cometer delitos fiscales contra los mismos.

En lo concerniente a dichos tributos cedidos, es necesario señalar la posibilidad de dualidad (o pluralidad) de sujetos pasivos, ya que existe perjuicio para varios entes que se quedan sin percibir los fondos previstos con la recaudación.

³⁰ España, Tribunal Supremo, (Sala de lo Penal), sentencia núm. 867/2002 de 29 de julio. RJ 2002/6357.

³¹ REQUEJO CONDE, Carmen, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en POLAINO NAVARRETE, Miguel (Dir.), *Lecciones de Derecho penal. Parte especial*, tomo II, Editorial Tecnos, Madrid, 2011, pág. 217.

III.- ELEMENTOS TÍPICOS OBJETIVOS

A. OBJETO MATERIAL DEL DELITO

El objeto material del delito frente al que nos encontramos, es definido por lo general como el interés patrimonial o recaudatorio de la Hacienda Pública³².

Una vez más encontramos disparidad de opiniones en el ámbito jurisprudencial y científico-doctrinal español, esta vez respecto al objeto material que compone el delito contra la Hacienda Pública.

Por un lado, existen autores que, amparándose en la Constitución, consideran incluido dentro del mismo los actos ilícitos, de modo que se tributará, y por consiguiente, será susceptible de imputación penal por todo el patrimonio ingresado, ya sea capital proveniente de actos lícitos como ilícitos.

Y esto es así, a tenor del artículo 31.1 del citado cuerpo normativo que dicta lo que sigue: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”³³. De esta manera, siguiendo el manifestado principio de igualdad, no puede hacerse ninguna distinción en función de la procedencia ya comentada.

Por otro lado, diversos autores defienden la postura contraria, apoyándose para ello en artículos del Código Penal que ya recogen diferentes figuras para combatir el enriquecimiento a través de ingresos ilícitos. Véase de ejemplo el art. 127, referente al

³² BAZA DE LAFUENTE, María Lourdes, *El delito fiscal: Particular referencia al artículo 305 del Código Penal*, tesis dirigida por el Prof. Dr. D. Antonio García-Pablos de Molina, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, pág. 122.

³³ Constitución Española. Boletín Oficial del Estado, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, págs. 29313 a 29424.

decomiso, figura sobradamente conocida y consistente en la pérdida de una cosa por comerciar con ella de manera ilegal³⁴.

Este colectivo, en lo que respecta al artículo 31.1 CE y el principio de igualdad que envuelve, considera que no es susceptible de ser aplicable en este ámbito jurídico, pues no es coherente tratar de igual manera al justo que al delincuente.

En definitiva, como indica COLINA RAMÍREZ, para conocer si las ganancias obtenidas de manera delictual forman parte del objeto material de dicho delito debemos acudir al hecho imponible del tributo correspondiente³⁵.

B. CONCEPTO TÍPICO DE TRIBUTO

El concepto de tributo abarca toda clase de exacción legal respecto de la que existe el deber de satisfacer su pago en plazo³⁶, y debe entenderse en el sentido establecido por la LGT en su artículo 2: son tributos las tasas, contribuciones especiales y los impuestos³⁷. Así mismo, se incluyen en este tipo delictivo los beneficios fiscales, entendiéndose por tales las deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones tributarias, así como las retenciones o ingresos a cuenta y las devoluciones³⁸.

³⁴ Enciclopedia jurídica, recuperado el 4 de julio de 2016 de:

<http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/decomiso/decomiso.htm>

³⁵ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 191-195.

³⁶ VÁZQUEZ IRUZUBIETA, Carlos, *Código Penal Comentado*, Editorial Atelier, Barcelona, 2015, pág. 259.

³⁷ NIETO MARTÍN, Adán, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Delitos de contrabando”, en GÓMEZ RIVERO, M^a Carmen (Dir.), *Nociones fundamentales de Derecho Penal. Parte especial*, volumen II, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2015, pág. 317.

³⁸ Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. Boletín Oficial del Estado, núm. 312, de 28 de diciembre de 2012, págs. 88050 a 88063.

Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2012-15647>

C. RESULTADO MATERIAL

El resultado material es una de las características más significativas del delito fiscal, de manera que nos encontramos con relaciones causa-efecto al llevar a cabo cualquiera de las conductas típicas³⁹.

Y dicha consecuencia, tal y como se desprende del art. 305, es la producción de un perjuicio o fraude⁴⁰ a cualquiera de los sujetos pasivos, a los que se pretende hacer caer en error, mediante la realización de alguna de las conductas típicas expuestas en el propio artículo: elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, ingresos a cuenta, obtención indebida de devoluciones o beneficios fiscales⁴¹.

Es necesario que efectivamente se produzca dicha consecuencia, no es un delito cuyo resultado sea una mera amenaza, sino que para su producción se necesita un verdadero perjuicio o lesión frente a la Hacienda Pública, lo que se conoce como delito de resultado y no de mera actividad⁴².

Dicho perjuicio, para que realmente pueda considerarse producido este delito, debe manifestarse desde que se origina cualquiera de las actividades anteriormente citadas. Aunque como analizaremos posteriormente con profundidad, no se considerará delito a menos que la cuantía defraudada supere los 120.000 euros; cantidad bastante elevada debido a la función propia del Derecho penal subsidiario de intervención mínima, diseñada para combatir conductas socialmente intolerables que no pueden ser

³⁹ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 203-204.

⁴⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 5ª Edición, Tirant LoBlanch, Valencia, 2016, pág. 277. Recuperado de:

<http://0-biblioteca.tirant.com.fama.us.es/cloudLibrary/ebook/show/9788491196594?showPage=0>

⁴¹ REQUEJO CONDE, Carmen, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en POLAINO NAVARRETE, Miguel (Dir.), *Lecciones de Derecho penal. Parte especial*, tomo II, Editorial Tecnos, Madrid, 2011, pág. 217.

⁴² COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, pág. 204.

combatidas de otro modo menos agresivo, como es a través del Derecho administrativo-sancionador, aplicado a aquellas conductas similares pero de inferior calibre⁴³.

De este modo, debido a esos mínimos que quedan establecidos, no siempre serán estos comportamientos detonantes de delitos, y como consecuencia provocarán la imputación de una pena en todo caso⁴⁴, sino que es un delito principalmente diseñado para empresas, pues estas tienen mayor volumen de capital en movimiento que las personas físicas, como norma general. Así mismo, hay diversos impuestos en los que es imposible alcanzar esta cantidad y, por tanto, que se produzca el delito, como son el IBI, el IAE, sucesiones y donaciones o transmisiones patrimoniales, entre otros, quedando prácticamente reducida la posibilidad al IRPF, IS e IVA.⁴⁵

IV.- ELEMENTOS TÍPICOS SUBJETIVOS

A. DOLO

Partimos en esta ocasión de la necesidad de dolo o imprudencia para que exista delito y consecuentemente imputación de una pena, por disposición de los artículos 5 y 10; no obstante, son estas reglas generales, debiendo pronunciarse cada delito concreto al respecto⁴⁶.

Así, si recordamos la naturaleza lesiva y defraudadora de este tipo delictivo, desembocamos en que la única posibilidad de comisión del mismo es mediante dolo, no

⁴³ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, pág. 206.

⁴⁴ REQUEJO CONDE, Carmen, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en POLAINO NAVARRETE, Miguel (Dir.), *Lecciones de Derecho penal. Parte especial*, tomo II, Editorial Tecnos, Madrid, 2011, pág. 217.

⁴⁵ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, pág. 206.

⁴⁶ BERTRÁN GIRÓN, Fernando, “La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, pág. 163.

cabiendo la modalidad culpable o imprudente⁴⁷, tal y como establecen diferentes sentencias del TS, entre las que podemos destacar la 751/2003⁴⁸, de 28 de noviembre, que establece que “el delito fiscal, como se infiere de su definición típica, no constituye una modalidad del delito de estafa que requiera una determinada *mise en scene* o comportamiento engañoso para provocar un desplazamiento patrimonial inducido por error, sino un delito de infracción de deber que se comete por elusión dolosa del tributo (desvalor de la acción) en su cuantía típica (desvalor del resultado), consistiendo el dolo o ánimo defraudatorio en el conocimiento de las circunstancias que generan el deber de declarar y en la voluntariedad de la conducta elusiva, generalmente omisiva”.

No obstante, como predica posteriormente la sentencia, no quiere ello decir que no sea posible la existencia de una *mise en scene* o actividad engañosa, dado que son utilizadas en muchas ocasiones como medio para satisfacer esa voluntad de defraudación.

A su vez, a pesar de esa necesidad de dolo o engaño como elemento subjetivo necesario para la existencia de delito propiamente dicho, se admite la modalidad de dolo eventual⁴⁹ debido a la dificultad que supone demostrar la existencia de dolo⁵⁰.

Continuando con la definición de dolo aportada por la sentencia anteriormente citada, observamos cómo el propio diccionario de la Real Academia Española⁵¹ lo define de igual manera, ya sea como la “voluntad deliberada de cometer un delito a sabiendas de su ilicitud” o “en los actos jurídicos, voluntad maliciosa de engañar a alguien, de causar daño o de incumplir una obligación contraída. De modo que podemos

⁴⁷ REQUEJO CONDE, Carmen, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en POLAINO NAVARRETE, Miguel (Dir.), *Lecciones de Derecho penal. Parte especial*, tomo II, Editorial Tecno, Madrid, 2011, pág. 218.

⁴⁸ España, Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), sentencia núm. 751/2003 de 18 de noviembre. RJ 2004/91

⁴⁹ NIETO MARTÍN, Adán, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Delitos de contrabando”, en GÓMEZ RIVERO, M^a Carmen (Dir.), *Nociones fundamentales de Derecho Penal. Parte especial*, volumen II, 2ª edición, Editorial Tecno, Madrid, 2015, pág. 319.

⁵⁰ España, Audiencia Provincial de Madrid (Sección 4ª), sentencia núm. 159/2009 de 30 de diciembre. JUR/2010/235143

⁵¹ Vigésimotercera edición, Madrid, 2014.

diferenciar dos elementos en ella: el conocimiento de la ilegalidad del acto que se está cometiendo y la voluntad de ello⁵².

Dicho dolo, que en la teoría general del derecho puede ser: directo, eventual e incluso de contingencias necesarias, según apoya cierto ramo doctrinal, en el delito fiscal, como comentábamos, impera principalmente la modalidad eventual, esto es, aquel en el que al sujeto se le presenta el resultado como probable y lo acepta, no siendo siempre necesaria la intervención del dolo directo. Basta con que el sujeto conozca las posibilidades defraudatorias de su conducta y asuma las posibles consecuencias para que pueda considerarse la existencia de delito; así lo establecen e interpretan sentencias de la AP como la 52/2004⁵³, de 23 de febrero.

B. ERROR

Es muy frecuente la alegación de error como causa de exclusión de la culpabilidad en el delito fiscal, pues ello va a minorar o suprimir la sanción correspondiente, lo que supone un gran aliciente, apoyado por la dificultad de conocimiento de la norma tributaria debido a su complejidad⁵⁴.

En este error, puede diferenciarse entre error de tipo y error de prohibición. El primero de ellos queda recogido en el art. 14.1: “1. El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente”. De esta manera, se trate de un error vencible o invencible quedará impune desde el punto de vista penal, pues el delito

⁵² BERTRÁN GIRÓN, Fernando, “La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, pág. 164.

⁵³ España, Audiencia Provincial de Lugo (Sección 1ª), sentencia núm. 52/2004 de 25 de febrero. ARP/2004/320

⁵⁴ NIETO MARTÍN, Adán, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Delitos de contrabando”, en GÓMEZ RIVERO, Mª Carmen (Dir.), *Nociones fundamentales de Derecho Penal. Parte especial*, volumen II, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2015, pág. 319.

tributario no contempla la modalidad imprudente, simplemente la dolosa; no se quiere con ello decir que quede también excluida la responsabilidad civil o administrativa del sujeto.

Sin embargo, si nos desplazamos al segundo tipo de error, error de prohibición, englobado en el art. 14.3: “3. El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados”, caso en el que si bien, será impuesta una sanción, se realizará con un rebaja de la pena.

Para calificar la existencia o no de error, cualquiera que sea el tipo al que nos refiramos, hay que tener en cuenta el contexto en el que se producen los hechos y en particular la capacidad del sujeto y el conocimiento real del mismo en relación con el contenido de la obligación tributaria.

Desarrollando con mayor profundidad estos tipos de errores, podemos definir el error de tipo como aquel en el que existe desconocimiento de alguno o todos los elementos del tipo del injusto, entendiendo ello como impericia de las circunstancias o significación de los hechos, no como ignorancia del derecho⁵⁵; es decir, es aquél en el que el sujeto no sabe lo que hace⁵⁶.

Será vencible cuando el autor lo pudiera haber evitado actuando cautelosamente y con suficiente información al respecto; por el contrario, se calificará como invencible en aquellos casos en los que el conocimiento de los hechos por parte del autor es imprescindible para que pueda considerarse perpetrado el delito⁵⁷.

Por otro lado, se delimita el error de prohibición⁵⁸ como la equivocación acerca de la antijuridicidad del hecho; es decir, aquellos casos en los que el sujeto, aun

⁵⁵ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 221-224.

⁵⁶ BERTRÁN GIRÓN, Fernando, “La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, pág. 178.

⁵⁷ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, pág. 222.

⁵⁸ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 249-255.

consciente de lo que hace, estima que su conducta no está prohibida por el derecho⁵⁹. Debe distinguirse en estos casos entre aquellos supuestos en los que el autor no es consciente de la ilicitud de su comportamiento, encontrándonos así con un error de prohibición directo, y aquellos otros en los que el error se encuentra en la errónea calificación de los hechos realizados, estando así ante un error de prohibición indirecto. Así mismo, igual que el error de tipo, éste puede ser vencible o invencible, aplicándose en cada caso las penas anteriormente expuestas.

En definitiva, podemos resumir esta diferencia en el siguiente enunciado: el error de prohibición incide sobre la culpabilidad del agente excluyendo la responsabilidad del sujeto, mientras que el error de tipo excluye el injusto, produciéndose la impunidad del hecho⁶⁰.

Por último, el CP en el artículo 14.2 establece: “El error sobre un hecho que cualifique la infracción o sobre una circunstancia agravante, impedirá su apreciación”, es decir, trata un error sobre un hecho que califica la infracción o una circunstancia agravante, caso en el que no se producirá sanción alguna por este motivo, no distinguiéndose por tanto entre error vencible o invencible⁶¹.

⁵⁹ BERTRÁN GIRÓN, Fernando, “La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, pág. 178.

⁶⁰ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, pág. 250.

⁶¹ BERTRÁN GIRÓN, Fernando, “La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, pág. 179.

V.- BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

El bien jurídico protegido por el delito fiscal ha sufrido una evolución a lo largo de la historia en lo referente a su definición y contenido. Por lo general, en la actualidad se considera que engloba la efectiva recaudación tributaria de acuerdo con lo recogido en la LGT y demás normativa afín⁶²; a su vez, hay quien comprende en él conductas atentatorias contra el Erario Público⁶³. Para aquéllos, el delito fiscal no protege un patrimonio, sino una institución dedicada al cumplimiento de los mandatos establecidos por la CE en el artículo 31; de este modo, los delitos contra la Hacienda Pública se individualizan y diferencian de los delitos recogidos en otros Títulos del CP, en especial del Título XIII “Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico”, y en concreto del delito de estafa.

En lo referente a la evolución, anteriormente mencionada, el bien jurídico del delito fiscal comenzó redimiendo una función interpretativa para pasar a una delimitadora del ius puniendi del Estado con la llegada del positivismo jurídico, manteniéndose así hasta nuestros días.

No obstante, para llegar a esta concepción de bien jurídico ha habido mucha controversia y la sigue habiendo, pues la que plasmamos es una idea generalizada pero no unánime. Por un lado, ha habido autores como BINDING, WEZEL o MAYER que entienden el bien jurídico como situación, incluyendo todo aquello que tenga interés para el Derecho positivo, siendo las diferentes situaciones de la sociedad las que se adaptan a lo establecido jurídicamente, a diferencia de lo que ocurre con autores como VON LISZT o los neokantianos, para quienes es la sociedad la que determina lo que debe

⁶² NIETO MARTÍN, Adán, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Delitos de contrabando”, en GÓMEZ RIVERO, M^a Carmen (Dir.), *Nociones fundamentales de Derecho Penal. Parte especial*, volumen II, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2015, pág. 315.

⁶³ Enciclopedia jurídica, recuperado el 10 de julio de 2016 de:

<http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/delitos-contra-la-hacienda-publica-y-contra-la-seguridad-social/delitos-contra-la-hacienda-publica-y-contra-la-seguridad-social.htm>

ser regulado y protegido por el Derecho; así el interés lo crea la vida, no el Derecho, el cual simplemente lo protege elevándolo a la categoría de bien jurídico protegido⁶⁴.

Dejando a un lado la demarcación del concepto de bien jurídico, pasamos a la delimitación de su contenido, en la que, igualmente, ha habido gran controversia, surgiendo a su alrededor diferentes teorías que se reparten desde la negación de la verdadera existencia de un bien jurídico, hasta la justificación del mismo mediante un razonamiento patrimonialista⁶⁵.

De dichas tesis podemos destacar: de una parte, la funcional, una de las rechazadoras del elemento patrimonial como base del bien jurídico, a la par que lo enlazan con las funciones a desempeñar por los diferentes tributos, se protege un interés común, una actividad administrativa no un capital físico; de otra, la mencionada tesis de orientación patrimonial, predominante en la doctrina y jurisprudencia actual, que sostiene la patrimonialidad del bien jurídico del delito fiscal, dentro de la cual se debate entre la naturaleza pública o privada del mismo, fundamentándose los primeros en que se corresponde con el Erario público, por tanto, se trata de una masa distinta de las particulares⁶⁶.

Independientemente de todo lo anterior, de acuerdo con los artículos 31 y 128.2 CE, es indudable la necesidad de protección penal del delito con el que nos encontramos, no siendo suficiente con el derecho administrativo sancionador, pues hay conductas que sobrepasan sus límites debido a la gravedad y relevancia de las mismas en cuando atentatorias del modelo social y económico reconocido en la Constitución⁶⁷.

⁶⁴ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 93-106.

⁶⁵ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 112-113.

⁶⁶ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 113-121.

⁶⁷ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 121-123.

VI.- CAUSAS EXCLUYENTES DEL INJUSTO Y DE LA CULPABILIDAD

El fin de la existencia de causas excluyentes -situaciones que suponen la antijuridicidad de la conducta típica- en el delito tributario es impedir la configuración del injusto penal en aquellos casos en los que su consideración como tal traería consigo más daños que beneficios; por ello, se utilizan en su lugar otros medios alternativos para la tutela de dichas conductas, de modo que no se descartan sanciones como pueden ser civiles o administrativas⁶⁸.

Uno de los motivos por los que se encuentran recogidos estos eximentes en el CP es la existencia del principio de proporcionalidad y adaptación de la pena al sujeto y las concretas circunstancias en las que se lleva a cabo la conducta, en principio susceptible de ser calificada como típica y, consecuentemente, sancionada.

Estas causas excluyentes del delito o eximentes de la responsabilidad criminal, que constituyen elementos negativos del delito, han de distinguirse de las circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, como los atenuantes recogidos genéricamente en el artículo 21 y que, al no suponer una falta absoluta de un elemento constitutivo del delito, no dan lugar a una exclusión total de la sanción penal, sino a una accidental modificación de la responsabilidad penal.

Las causas eximentes de responsabilidad penal se encuentran recogidas en el art. 20; no obstante, dichos dictámenes generales deben encuadrarse adecuadamente en las particularidades de cada tipo delictivo, a lo que procederemos a continuación para el caso de los delitos contra la Hacienda Pública⁶⁹.

El apartado 1º se podría determinar que es susceptible de aplicación en el delito tributario siempre que dichas alteraciones hayan influido en la comisión de la conducta en principio delictual hasta el punto de reducir o anular las capacidades del individuo⁷⁰.

⁶⁸ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 225-236.

⁶⁹ BERTRÁN GIRÓN, Fernando, “La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, págs. 182-199.

⁷⁰ BERTRÁN GIRÓN, Fernando, “La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, págs. 188-190.

No obstante, es esa posibilidad bastante difícil de aceptar por la justicia, como queda latente en sentencias como la de AP de León de 3 de julio de 2002⁷¹. Lo mismo ocurre en el caso de intoxicación plena, apartado 2º, que podrá alegarse siempre y cuando sea la causa de la acción (u omisión) y si, al igual que debe ser en el caso anterior, se justifique médicamente tal situación⁷².

En lo que respecta a los apartados 3º y 6º, alteraciones en la percepción o miedo insuperable, respectivamente, ni siquiera se han invocado prácticamente a lo largo de la historia, por lo que, claramente no son aplicables a este ámbito delictual.

Por su parte, el apartado 4º, relativo a la legítima defensa, también es difícilmente aplicable en su mayoría casuística al delito fiscal, y así lo establece la jurisprudencia mayoritaria, pudiéndose ejemplificar con la STS 544/2007⁷³, de 21 de junio.

El 5º, referente al estado de necesidad, en el que para evitar un mal propio o ajeno se lesiona un bien jurídico de otra persona o infringe un deber, sólo será causa eximente cuando se den los requisitos que se establecen en el propio precepto; no siendo en este caso aplicables al delito tributario⁷⁴. Así lo viene afirmando la generalidad de la jurisprudencia, véase como ejemplo la SAP 50/2002⁷⁵, de 3 de julio, en las que se mencionan diversas sentencias del TS como la de 3 de diciembre de 1991, aunque antigua aplicable a la causalidad actual.

Por último el 7º será de limitada aplicación en este tipo de delitos⁷⁶, la mayoría de la doctrina sólo lo considera aplicable en aquellos supuestos en los que, aun

⁷¹ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, pág. 247.

⁷² BERTRÁN GIRÓN, Fernando, “La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, pág. 190.

⁷³ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 236-327.

⁷⁴ BERTRÁN GIRÓN, Fernando, “La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, págs. 184-187.

⁷⁵ España, Audiencia Provincial de León (Sección 2ª), sentencia núm. 50/2002, de 3 de julio. JUR 2002/260644

⁷⁶ BERTRÁN GIRÓN, Fernando, “La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, pág. 187.

erróneamente, se actúa en base a una consulta tributaria realizada a la Administración competente⁷⁷; no sería lógico que actuando bajo los parámetros dictados por la autoridad, fuera posteriormente sancionado por equivocación en la respuesta de aquélla.

Como podemos apreciar, la práctica totalidad de los supuestos recogidos en el artículo 20 son de difícil o imposible aplicación. Pero no queda por ello carente de eximentes el delito tributario, pues el propio artículo 305 recoge en su apartado 4ª una causa de este calibre, que analizaremos posteriormente.

VII.- PUNIBILIDAD

Por punibilidad, como último elemento esencial de configuración del concepto jurídico de tributo, se entiende la necesidad y merecimiento de pena por la realización de un injusto típico y culpable, sin él, el acto realizado nunca llegará a ser constitutivo de delito⁷⁸.

No es la función de la pena otra que proteger los distintos bienes jurídicos y mantener vigente la norma, restableciendo así la confianza en la misma una vez ha sido transgredida⁷⁹.

Ello ocurre en el delito tributario al igual que en los demás, estando las penas en este caso previstas en el art. 305.1: "...el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía... Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años".

⁷⁷ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 240-241.

⁷⁸ POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2016, pág. 203

⁷⁹ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 257-259.

Comenzando con la privación de libertad, la horquilla sancionadora en la que la justicia puede situarse dependiendo de la gravedad de los actos cometidos es de uno a cinco años. No obstante, a pesar de ser ésta la primera pena fijada, es la más complicada de aplicar en la práctica, siendo muy pocos los defraudadores que por este tipo de delitos acaban entrando en prisión.

Por su parte, la pena de multa se establece en una del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada; y por último, se establecen medidas de seguridad para el sujeto activo del delito, abarcando éstas entre tres y seis años, siendo su objetivo más que reparador del delito, intimidatorio para evitar el mismo⁸⁰.

Por otro lado, antes de establecer la pena correspondiente, habrá que determinar la cuantía exacta defraudada, para lo que el propio apartado 2º da diversas pautas estableciendo: “Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural”; mientras que para el caso de no tratarse de elusión del pago, sino otros supuestos como obtención indebida de devoluciones o beneficios fiscales, se establece que “la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación”.

Es muy importante tener en cuenta que el montante de referencia para la sanción penal no debe incluir las propias sanciones pecuniarias que haya generado el mismo, por ejemplo por vía tributaria, a tenor de lo dictado en los artículos 55 y 56 de la LGT y normas afines⁸¹; y es el propio tribunal sentenciador y no otras administraciones el que se debe de encargar de determinar la concreta cuantía en función de las pruebas practicadas en el juicio oral⁸².

⁸⁰ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 259-262.

⁸¹ VÁZQUEZ IRUZUBIETA, Carlos, *Código Penal Comentado*, Editorial Atelier, Barcelona, 2015, pág. 530.

⁸² GÓMEZ TOMILLO, Manuel, *Comentarios al Código Penal*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2011, pág. 1187.

Así mismo, una vez tenemos determinado cual sería el montante a sancionar, debemos tener en cuenta que así será si traspasa los 120.000 euros que recoge el 305.1, siendo esta cuota una condición objetiva de punibilidad y no un elemento objetivo del tipo. En base a ello, sentencias del TS como la 13/2006, de 20 de enero, señalan que la diferencia entre el delito fiscal y las infracciones administrativas tributarias se encuentra en esta condición de punibilidad relativa a la magnitud de la acción y no por la propia acción cometida en sí misma⁸³.

Condición objetiva de punibilidad

Tratar las condiciones objetivas de punibilidad es algo harto difícil, debido a la absoluta controversia sobre este asunto. Algunos autores la definen como aquellas circunstancias externas que resultan necesarias para que proceda la aplicación de la pena, de este modo, funcionan como una especie de presupuestos materiales de punibilidad, ayudando a conocer la necesidad o no de sancionar, no tomando parte ni en el injusto ni en la culpabilidad⁸⁴.

Estas condiciones se dividen en propias e impropias, dependiendo de si determinan o no la punibilidad.

En las primeras, la condición restringe la punibilidad, no siendo necesario una pena o siendo posible una menor a la inicial; esto es, la pena viene condicionada por diversas circunstancias externas relacionadas con el hecho típico determinante del delito. Sería el caso de nuestro estudiado art. 305 en aquellas ocasiones en las que la cuantía es inferior a los 120.000 euros existirá impunidad penal⁸⁵, aunque la conducta

⁸³ FARTO PIAY, Tomás en ROMA VALDÉS, Antonio (Dir.), *Código Penal Comentado*. Editorial Bosch, Hospitalet de Llobregat (Barcelona), 2015, pág. 516.

⁸⁴ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, pág. 263.

⁸⁵ Apuntes Derecho Penal I Universidad de Murcia. Recuperado el 12 de julio de 2016 de:

<http://ocw.um.es/cc.-juridicas/la-ensenanza-del-derecho-penal-i-parte-general/material-de-clase-1/capitulo-xix.doc/view>

sería típica y antijurídica⁸⁶. Mientras que en la segunda, dicha condición nos permite asignar la propia sanción o una más grave que la inicial⁸⁷ al concurrir esas circunstancias prefijadas.

Excusa absolutoria

Como se introducía en el apartado de eximentes en el delito tributario, existe una causa de esta índole prevista en el apartado 4 del propio artículo 305.

Se establece en dicho precepto: “Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria...”. En este contexto, debe entenderse el concepto de regularización como la puesta en orden de aquello que no se había realizado conforme al derecho vigente aplicable. Así lo establecen sentencias como la 445/2015⁸⁸, de 12 de junio o la 636/2003⁸⁹, de 30 de mayo en la que se establece que “...regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago”, así mismo, recuerda que “el fundamento de la aludida excusa absolutoria es la auto-denuncia y la reparación”, según sigue el artículo 305.4 “...antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga

⁸⁶ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, pág. 265.

⁸⁷ Apuntes área Derecho Penal. *El sistema español: los delitos*. Universidad de Navarra. Recuperado el 12 de julio de 2016 de:

<http://www.unav.es/penal/crimina/topicos/condicionesobjetivaspunibilidad.html>

⁸⁸ España, Audiencia Provincial de Madrid (Sección 16ª), sentencia núm. 445/2015 de 12 de junio. JUR 2015/174520.

⁸⁹ España, Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), sentencia núm. 636/2003 de 30 de mayo. RJ 2005/7144.

querrella o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias”⁹⁰.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

VIII.- *ITER CRIMINIS*

Tentativa

La tentativa se encuentra sumamente unida a la consumación del delito, siendo la tentativa el estancamiento en el paso previo a aquella. Por ello, antes de comenzar el estudio de la tentativa, trataremos brevemente el concepto de consumación.

La consumación se produce desde el momento en que sufre la Hacienda Pública en cualquiera de sus ámbitos un perjuicio⁹¹, esto es, desde el momento en que queda efectivamente lesionado el bien jurídico protegido.

⁹⁰ RAMOS RODRÍGUEZ, Luis (Dir.), *Código Penal. Concordado y comentado con jurisprudencia y leyes penales especiales y complementarias*, Editorial La Ley, Madrid, 2011, págs. 1283-1284.

⁹¹ Observatorio del Delito Fiscal. *Convenio de 30 de junio de 2005 entre la AEAT y la secretaría del estado de justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. Primer Informe. Diciembre 2006. Recuperado el 20 de julio de 2016 de:

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf

En lo que respecta a la tentativa, encontramos una definición de la misma en el propio CP, art. 16.1: “Hay tentativa cuando el sujeto da principio a la ejecución del delito directamente por hechos exteriores, practicando todos o parte de los actos que objetivamente deberían producir el resultado, y sin embargo éste no se produce por causas independientes de la voluntad del autor”.

De este modo, se producirá la tentativa cuando no se logra ocultar a Hacienda la existencia de una determinada cuota, siempre que esa ocultación sea de cuantía superior a los 120.000 euros y las causas de no perpetuación del delito sean ajenas a la voluntad del autor⁹².

Y no se producirá la misma cuando se produzca el desistimiento, esto es, cuando voluntariamente se evite la consumación parando los actos ejecutados o realizando actividades adversas para reparar los hechos, por ejemplo, sería este el caso de la presentación de declaraciones complementarias. En estos supuestos el autor quedará completamente exento de responsabilidad penal, desaparece la tentativa y, por supuesto, la consumación.

Encontramos este desistimiento recogido en el art. 16.2: “Quedará exento de responsabilidad penal por el delito intentado quien evite voluntariamente la consumación del delito...”. Y más específicamente lo encontramos para el delito fiscal en el 305.4 relativo a la regularización de la situación⁹³.

Partiendo de estos preceptos, es difícil encuadrar la tentativa en tributos administrados bajo el sistema de autoliquidación; sin embargo, es fácilmente determinable en aquellos casos en los que se pretende la devolución por parte de la Hacienda Pública⁹⁴, véase de ejemplo, aquel contribuyente que falsea los documentos

⁹² DÍAZ ROLDÁN, Carlos, “La consumación y las formas imperfectas iter criminis”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, págs. 241-242.

⁹³ DÍAZ ROLDÁN, Carlos, “La consumación y las formas imperfectas iter criminis”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, págs. 243-248.

⁹⁴ Observatorio del Delito Fiscal. *Convenio de 30 de junio de 2005 entre la AEAT y la secretaría del estado de justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. Primer Informe. Diciembre 2006. Recuperado el 21 de julio de:

para recibir una cantidad determinada y es advertida esta situación por la Administración, procediendo a la corrección de la misma. Sin embargo, si es el propio contribuyente el que pone fin a dichas acciones y evita voluntariamente la consumación del delito, quedará exento de toda responsabilidad penal⁹⁵.

La comisión del delito en grado de tentativa tendrá como efecto la rebaja de la pena en uno o dos grados respecto al delito consumado, estableciéndose ello en el artículo 62 para el autor de la misma y en el 63 para su cómplice: “A los autores de tentativa de delito se les impondrá la pena inferior en uno o dos grados a la señalada por la Ley para el delito consumado, en la extensión que se estime adecuada, atendiendo al peligro inherente al intento y al grado de ejecución alcanzado. A los cómplices de un delito consumado o intentado se les impondrá la pena inferior en grado a la fijada por la Ley para los autores del mismo delito”.

IX.- AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN

Al tratarse de una ley penal en blanco, es complicado el deslinde de los conceptos en que nos vamos a adentrar en los siguientes epígrafes, no obstante gracias a la histórica doctrina y jurisprudencia además de las normas afines a este delito podemos dar pinceladas sobre los mismos.

Autor / Coautor

El delito fiscal sólo puede ser cometido por el obligado al pago del tributo; así, el *autor* de éste coincide prácticamente con el sujeto activo del delito, o lo que es lo

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf

⁹⁵ RAMOS RODRÍGUEZ, Luis (Dir.), *Código Penal. Concordado y comentado con jurisprudencia y leyes penales especiales y complementarias*, Editorial La Ley, Madrid, 2011, págs. 1249-1250.

mismo, con el sujeto pasivo del impuesto, el contribuyente⁹⁶; en definitiva será equivalente al infractor del deber o bien jurídico protegido⁹⁷. Nada de ello supondrá problemas de deslinde a la hora de determinar el autor de delito en el caso de comisión por personas físicas, distinto será cuando se trate de personas jurídicas, aspecto en el que por las magnitudes de la obra, no entraremos.

Extraemos una definición de autor del art. 28: “Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento”, definición que es perfectamente aplicable al delito tributario recogido en el ya precitado 305⁹⁸.

Por otro lado, es también posible la perpetuación del delito fiscal mediante *coautores*, pues no es la participación individual la única posible en este tipo delictual⁹⁹. No obstante, es un hecho complicado de determinar en este ámbito; podría ser el caso de tributaciones conjuntas en el IRPF, dónde se considerase a todos los miembros de la unidad familiar coautores del delito concreto de que se trate, no obstante sectores de la doctrina consideran que no sería posible prácticamente esta modalidad, porque en aquellos casos sería autor individualmente el que en realidad haya cometido el delito y no el cónyuge o miembro de la unidad familiar ajeno a las gestiones de éste, en su caso¹⁰⁰. Donde sí podemos observar más casos de coautoría es en los delitos cometidos por personas jurídicas, en los que se considerarán autores a todos los administradores de la sociedad¹⁰¹.

⁹⁶ FARTO PIAY, Tomás en ROMA VALDÉS, Antonio (Dir.), *Código Penal Comentado*. Editorial Bosch, Hospitalet de Llobregat (Barcelona), 2015, págs. 517-518.

⁹⁷ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, págs. 183-184.

⁹⁸ TORRES GELLA, Francisco Javier, “Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, pág. 134.

⁹⁹ FARTO PIAY, Tomás en ROMA VALDÉS, Antonio (Dir.), *Código Penal Comentado*. Editorial Bosch, Hospitalet de Llobregat (Barcelona), 2015, págs. 517-518.

¹⁰⁰ TORRES GELLA, Francisco Javier, “Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, págs. 134-136.

¹⁰¹ ARGOTE, Fernando, recurso electrónico recuperado el 26 de julio de 2016 de:

<http://www.argoteabogado.com/antCatalogo.asp?nombre=2224&hoja=0&sesion=1>

Para mayor claridad de esta última cuestión veamos como ejemplo la STS 416/2015¹⁰², de 22 de junio, la cual se remite a la STS 136/2015, de 18 de marzo, en la que se establece que se producirá coautoría cuando se manifiesten los siguientes acontecimientos, haciendo mención especial a la coautoría por dominio funcional: “1) La coautoría se aprecia cuando varias personas, de común acuerdo, toman parte en la ejecución de un hecho típico constitutivo de delito. Ello requiere, de una parte, la existencia de una decisión conjunta, elemento subjetivo de la coautoría, y un dominio funcional del hecho con aportación al mismo de una acción en la fase ejecutiva, que integra el elemento objetivo. Será coautor quien dirija su acción a la realización del tipo con dominio de la acción, que será funcional si existe la división de funciones entre los intervinientes, pero todas con ese dominio de la acción característico de la autoría...”.

Cooperador necesario

El hecho de que se defina el delito fiscal como uno en el que sólo puede ser su autor el contribuyente o sujeto activo, pudiendo perpetuarse a su vez en coautoría, no quita para que puedan participar en él otras personas como son el inductor, cómplice o cooperador necesario¹⁰³.

En lo que respecta al cooperador necesario, encontramos su definición en el art. 28: “También serán considerados autores: b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado”. Es ésta la forma que prima en la práctica actual, reconduciéndose la mayoría de los pronunciamientos doctrinales a la declaración de la misma en lugar de a otras formas de intervención en la perpetuación del delito, lo que tiene ventajas y desventajas, ya que minusvalora las acciones realizadas por algunos a la vez que aumenta la condena para otros, como serían los simples cómplices.

¹⁰² España, Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª), sentencia núm. 416/2015 de 22 de junio. RJ 2015/3421.

¹⁰³ RAMOS RODRÍGUEZ, Luis (Dir.), *Código Penal. Concordado y comentado con jurisprudencia y leyes penales especiales y complementarias*, Editorial La Ley, Madrid, 2011, págs. 1250-1252.

Cómplice

La definición de *cómplice* que presenta el CP se encuentra recogida en el art. 19: “Son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos”; esto es, será aquel que apoya al autor en la comisión del delito, siendo su único objetivo favorecer la consumación de un hecho ajeno. Como es lógico, es necesaria una causalidad entre las actuaciones del cómplice y la efectiva ejecución del hecho típico¹⁰⁴, siendo necesario, por tanto, un pacto previo que asegure la comisión conjunta del delito, lo que viene denominándose *pactum scaeleris*¹⁰⁵.

Las diferencias principales entre una y otra figura las encontramos en relación a la autoría y las consecuencias relativas a la sanción penal. Respecto a aquella, mientras que en el caso de los cómplices su cooperación es meramente accesoria y de carácter secundario, no siendo condicionante directo del delito, el cual puede producirse sin su participación, por no ser ésta indispensable; serán calificados como cooperadores necesarios si dicha participación es esencial para la perpetuación del delito, no pudiendo sin ésta ser consumado. Es importante reseñar que es una cooperación la del cooperador necesario, valga la redundancia, pues no ejecuta directamente el hecho típico como si lo hace el autor, sino que realiza una acción que será imprescindible para ambos –autor y cooperador–. Todo ello se encuentra recogido entre otras, en la STS 17/2005¹⁰⁶, de 3 de febrero¹⁰⁷.

¹⁰⁴ COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010, pág. 186.

¹⁰⁵ TORRES GELLA, Francisco Javier, “Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, págs. 157-158.

¹⁰⁶ España, Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), sentencia núm. 17/2005, de 3 de febrero. RJ 2005/6665.

¹⁰⁷ TORRES GELLA, Francisco Javier, “Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, págs. 157-158.

Respecto a la sanción penal, será ésta menor en el cómplice que en el cooperador necesario, pues puede éste recibir la misma que el propio autor del delito, debido al indispensable papel que representa; sin embargo, al cómplice siempre le será impuesta la pena inferior en grado, tal y como establece el art. 69: “A los cómplices de un delito consumado o intentado se les impondrá la pena inferior en grado a la fijada por la Ley para los autores del mismo delito”¹⁰⁸.

X.- CONCURSOS

Delito contable

Este concurso de normas entre el delito contra la Hacienda Pública, que venimos estudiando, y el delito contable, recogido en el art. 310, se produce en aquellos casos en los que la defraudación que cumple las condiciones objetivas y subjetivas para considerarse delito fiscal se lleva a cabo mediante alteraciones de la contabilidad u omisión de la misma.

Este concurso de normas que queda producido, en caso de solaparse las actividades, se resuelve, según la doctrina mayoritaria, a favor del delito contra la Hacienda Pública, pues éste desplaza y consume al delito contable; no obstante, sólo se procederá de este modo siempre y cuando quede el delito debidamente sancionado¹⁰⁹.

Tal resolución a favor del delito tributario viene observándose desde antiguo en la jurisprudencia española. Entre sus sentencias podemos destacar la del TS de 22 de mayo, sentencia núm. 480/2009¹¹⁰ en la que se dispone literalmente: “... La tesis según

¹⁰⁸ TORRES GELLA, Francisco Javier, “Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, págs. 149-150.

¹⁰⁹ CÁRMACO GIL, Alfonso, “Concurso de normas y de delitos; el delito continuado”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, págs. 376-379.

¹¹⁰ España, Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª), sentencia núm. 480/25009 de 22 de mayo. RJ 2010/662

la cual la relación que se establece entre el delito contable y el delito de defraudación es de concurso de normas a resolver en favor del delito de defraudación es claramente mayoritaria. La STS de 26 de noviembre de 1990 (RJ 1990, 9165), declaró que los comportamientos del art. 350 bis.¹¹¹ "solo resultan punibles en los supuestos de inaplicabilidad del art. 349 del Código Penal¹¹²". El delito contable es un delito instrumental en la medida que sanciona actos preparatorios de una infracción tributaria anticipando las barreras de protección penal, que solo queda elevado a la categoría de delito autónomo cuando no se haya producido la defraudación a Hacienda constitutiva de delito”.

Falsedad en documento mercantil

Nos encontramos en muchas ocasiones que, al defraudar a la Hacienda Pública, en cualquiera de sus niveles, se utilizan facturas falsas con cantidades mayores o menores, variadas en cualquier caso, de las reales. Por tanto, estaríamos ante un concurso medial o ideal impropio entre el artículo 305 y el 390.1.2 en relación con el 392, pues para la comisión del primero es necesario generalmente apoyo del segundo¹¹³.

De esta dualidad conocemos ampliamente qué debe considerarse para la existencia del delito tributario, pero no a qué nos referimos al relacionarlo con la falsedad documental. Respecto a ello, para obtener una visión amplia podemos acudir a la STS 213/2008¹¹⁴, de 5 mayo, que establece los supuestos en los que debe considerarse que la autenticidad de los documentos queda afectada, señalando: “a) La formación de un documento que parezca provenir de un autor diferente del efectivo (autenticidad subjetiva o genuinidad). b) La formación de un documento con falsa expresión de la fecha, cuando ésta sea esencialmente relevante. c) La formación de

¹¹¹ Actual 310

¹¹² Actual 305

¹¹³ CÁRMACO GIL, Alfonso, “Concurso de normas y de delitos; el delito continuado”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, págs. 379-382.

¹¹⁴ España, Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), sentencia núm. 213/2008 de 5 de mayo. RJ 2008/2917

un documento enteramente falso, que recoja un acto o relación jurídica inexistente, es decir, de un documento que no obedece en verdad al origen objetivo en cuyo seno aparentemente se creó (falta de autenticidad objetiva)”.

Alzamiento de bienes

Se considerará alzamiento de bienes la conducta de aquel que para evitar que se haga efectiva una condena civil consecuencia de la comisión de un delito, ya sea llevado a cabo por él mismo o por un tercero, realiza acciones para ocultar sus bienes, produciendo consecuentemente su insolvencia y evitando el pago de la mencionada sanción¹¹⁵.

Es posible que este delito de alzamiento de bienes, previsto en el art. 257, concorra con el delito contra la Hacienda Pública, al igual que puede darse que se produzcan de forma sucesiva, tras la comisión de un delito fiscal se ocultan bienes para evitar el pago de la sanción interpuesta, produciéndose en aquel caso un concurso real de delitos.¹¹⁶

Respecto a la posibilidad de comisión sucesiva, es posible que el propio delito fiscal que, como vemos, antecede al de alzamiento de bienes, sea castigado con una pena inferior a éste¹¹⁷.

¹¹⁵ FARALDO CABANA, Patricia. *Los delitos de alzamiento de bienes en el proyecto de reforma del código penal de 2013*. Editorial Aranzadi, SA., Pamplona, 2014. BIB 2014/3357.

¹¹⁶ CÁRMACO GIL, Alfonso, “Concurso de normas y de delitos; el delito continuado”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009, págs. 384-385.

¹¹⁷ FARALDO CABANA, Patricia. *Los delitos de alzamiento de bienes en el proyecto de reforma del código penal de 2013*. Editorial Aranzadi, SA., Pamplona, 2014. BIB 2014/3357.

Estafa

Por estafa, recogida en el art. 248, no se entiende el simple engaño que forma parte de la mayoría de los delitos defraudatorios, entre los que también encontramos el delito tributario, sino que es necesario que dicho engaño sea esencial, que sea la causa del error cometido por el individuo infractor del bien jurídico protegido en cada caso¹¹⁸.

Sin embargo, en el delito contra la Hacienda Pública dicho engaño es más sutil, pues no es éste el núcleo de su conducta típica (que será la defraudación), sino que es un elemento necesario en muchas ocasiones, encontrándose implícito en el tipo delictivo, pero no imprescindible sin el que no se pueda entender el delito fiscal.

Por último, es importante destacar que el delito fiscal y el delito de estafa, como se puede apreciar, no son lo mismo; no es el delito tributario una forma de estafa, siendo equivalente a ella pero con diferente sujeto pasivo, sino que son distintos supuestos aunque en una u otra medida se utilice el engaño en ambos¹¹⁹.

¹¹⁸ España, Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), sentencia núm. 514/2002 de 29 de mayo. RJ 2002/5588

¹¹⁹ *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*. Recuperado el 1 de agosto de 2016 de:

<http://www.bajo-trallero.es/publicacion/020.pdf>. Pág. 20.

XI.- TIPOS CUALIFICADOS O PRIVILEGIADOS Y PENALIDAD

En su modalidad típica básica, el artículo 305¹²⁰ establece respecto a la penalidad del delito lo que sigue:

“1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.”

Siendo este el tipo básico, existen agravantes en la materia y estos se sitúan, en el art. 305 bis, introducido por la Ley 7/2012, de 27 de diciembre, para la reforma del Código Penal¹²¹; en él se establece:

“1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.

¹²⁰ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Boletín Oficial del Estado, núm. 281, de 24 de noviembre de 1995, págs. 33987 a 34058.

Última actualización a 28 de abril de 2015, disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>

¹²¹ Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. Boletín Oficial del Estado, núm. 312, de 28 de diciembre de 2012, págs. 88050 a 88063.

Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2012-15647>

b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.

c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

2. A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305.

En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años”.

Anteriormente se encontraba esta cualificación tipificada en el 305.2; no obstante, debido a la mayor importancia que se le pretende dar a este delito, máxime en casos de especial trascendencia como son los tres anteriores, ya sea por la cuantía o la forma, se le concede el privilegio de situarse en un artículo aparte, para darle así la importancia que se merece y una mayor extensión en su redacción, incluyendo aspectos novedosos como es el caso de la cuantía superior a 600.000 euros, inexistente en la anterior redacción y solicitada por la jurisprudencia mayoritaria tal y como manifiesta la propia ley en su exposición de motivos¹²².

Esta solicitud la vemos reflejada en sentencias como la 31/2012¹²³, de 19 de enero, que parte de la indeterminación del anterior concepto de “la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado”, estableciendo que es muy complicado apreciar cuándo existe en la práctica especial trascendencia, cuándo el importe defraudado es de especial gravedad, por lo que realizando las estimaciones pertinentes, determina que la cuota para considerar esta

¹²² OLEA COMAS, Manuel, *Comentarios sobre la reciente reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Fundación ciudadanía y valores. Recurso electrónico recuperado el 1 de septiembre de 2016 de:

http://www.funciva.org/uploads/ficheros_documentos/1368009476_reforma_del_codigo_penal.pdf

¹²³ España, Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª), sentencia núm. 31/2012, de 19 de enero. RJ 2012/2057.

especial situación se debe encontrar en los 600.000 euros, quedando toda cuantía inferior a ésta como un tipo delictivo básico sin especial trascendencia que suponga su sanción con una pena superior.

Así mismo, es importante reseñar este aumento de las penas respecto al tipo básico pues ello supone una ampliación del plazo de prescripción (situándose en este caso en 10 años), tratando de impedir así que las acciones de mayor repercusión y calibre defraudatorio no queden impunes¹²⁴.

¹²⁴ Manual Policial, recurso electrónico recuperado el 1 de septiembre de 2016 de:

<http://www.manualpolicial.es/?start=20>

CONCLUSIONES

El delito contra la Hacienda Pública tiene como núcleo de su conducta típica la defraudación, concepto esencial y central de este tipo delictivo; es esta realización de la defraudación en los términos previstos por la ley la que justifica la incriminación del delito fiscal, más allá del ámbito sancionador del Estado.

Esta defraudación debe ser entendida como abuso de una situación intentando o produciendo un error en la Hacienda Pública mediante un engaño, pero un engaño que veíamos que es percibido en la descripción legal como algo sutil e implícito en el tipo delictivo, pues para inducir a error es necesario el mismo, no siendo la esencia del tipo delictivo, como sí lo es en cambio en el delito de estafa.

Además, no cualquier defraudación va a ser típica, sino sólo las específicamente determinadas y previstas en el CP, véanse: en primer lugar, la elusión, incluyendo ésta la del pago de tributos, el pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta; a continuación, la obtención indebida de devoluciones; y por último, el disfrute indebido de beneficios fiscales.

Por otro lado, no es la defraudación el único requisito para la existencia de delito tributario, sino que es necesario que la cuantía defraudada supere un mínimo, como es la cantidad de 120.000 euros, previéndose determinadas situaciones como elemento agravante, con penas por tanto superiores si esta cuantía excede de 600.000 euros, o no siendo así es realizada la acción en especiales circunstancias de suma gravedad.

Con todo ello lo que se busca salvaguardar, en otras palabras, el bien jurídico protegido, es el patrimonio de la Hacienda Pública, el Erario Público, siendo por tanto esta Hacienda en su contenido de Patrimonio Público el sujeto pasivo del delito, mientras que el activo será cualquier obligado tributario que realice una de las conductas previamente tipificadas penalmente y anteriormente descritas.

Para la realización del tipo de delito se requiere como elemento necesario el conocimiento subjetivo, la conciencia de que la conducta que se lleva a cabo es ilícita y va a desencadenar en consecuencias penalmente punibles, es decir, es necesario dolo para la consumación del delito, quedando la imprudencia fuera de la conducta típica pero no exenta de sanción, pues entraría en juego el Derecho administrativo-sancionador.

Al igual que hemos puntualizado la posibilidad de circunstancias agravantes, existen atenuantes y eximentes; en lo que respecta a estas últimas, suele el sujeto escudarse en la producción de un error para evitar así la calificación como delito y la consecuente sanción, ya sea o no dineraria. Así mismo, es posible lo que se denomina la regularización de la situación tributaria, esto es, arrepentimiento y subsanación de la situación tipificada previa a la consideración de delito.

Nos hemos estado refiriendo en estas conclusiones al autor, al que realiza el delito en primera persona, pero no tiene por qué llevarlo a cabo solo; al igual que cabe la posibilidad de coautores, existe la figura del cooperador necesario, aquél cuya ayuda es imprescindible para la realización de la conducta tipificada; a su vez encontramos al cómplice, cuya ayuda no es indispensable para la comisión del delito, sino que se podría suprimir su actuación e igualmente llevarlo a cabo, por tanto su sanción será menor, mientras que la del autor o autores y el cooperador necesario será equiparable, ya que así es su actuación.

Por último, es de mencionar la posibilidad de aparición de diferentes concursos del delito contra la Hacienda Pública junto con otros comportamientos delictivos tipificados en el CP, como son en particular la estafa, el alzamiento de bienes, la falsedad en documento mercantil y otros que habrán de ser resueltos según las circunstancias del caso y atendiendo siempre a la especificidad de las respectivas descripciones legales y a la observancia de las exigencias del principio *non bis in idem*.

BIBLIOGRAFÍA

BAZA DE LAFUENTE, María Lourdes, *El delito fiscal: Particular referencia al artículo 305 del Código Penal*, tesis dirigida por el Prof. Dr. D. Antonio García-Pablos de Molina, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, pág. 122.

BERTRÁN GIRÓN, Fernando, “La culpabilidad: el dolo. Causas eximentes y atenuantes”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009.

CÁRMACO GIL, Alfonso, “Concurso de normas y de delitos; el delito continuado”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009.

COLINA RAMÍREZ, Iván, *El delito tributario*, Editorial J.M. Bosch, Barcelona, 2010.

DÍAZ ROLDÁN, Carlos, “La consumación y las formas imperfectas iter criminis”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009.

FARTO PIAY, Tomás en ROMA VALDÉS, Antonio (Dir.), *Código Penal Comentado*. Editorial Bosch, Hospitalet de Llobregat (Barcelona), 2015, pág. 516.

GÓMEZ TOMILLO, Manuel, *Comentarios al Código Penal*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2011, pág. 1187.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 5ª Edición, Tirant LoBlanch, Valencia, 2016. Recuperado de:

<http://0-biblioteca.tirant.com.fama.us.es/cloudLibrary/ebook/show/9788491196594?showPage=0>

NIETO MARTÍN, Adán, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Delitos de contrabando”, en GÓMEZ RIVERO, Mª Carmen (Dir.), *Nociones fundamentales de Derecho Penal. Parte especial*, volumen II, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2015.

POLAINO NAVARRETE, Miguel, *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, tomo II, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2016.

RAMOS RODRÍGUEZ, Luis (Dir.), *Código Penal. Concordado y comentado con jurisprudencia y leyes penales especiales y complementarias*, Editorial La Ley, Madrid, 2011.

REQUEJO CONDE, Carmen, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en POLAINO NAVARRETE, Miguel (Dir.), *Lecciones de Derecho penal. Parte especial*, tomo II, Editorial Tecnos, Madrid, 2011.

TORRES GELLA, Francisco Javier, “Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009.

VÁZQUEZ IRUZUBIETA, Carlos, *Código Penal Comentado*, Editorial Atelier, Barcelona, 2015.

VELASCO CANO, Francisco, “El tipo delictivo del delito del art. 30 del Código Penal”, en *El delito fiscal*, Editorial Ciss, Valencia, 2009.

ZUDALDÍA ESPINAR, José Miguel, *La responsabilidad penal de empresas, fundaciones y asociaciones*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, págs. 27-28.

PÁGINAS WEB

Apuntes área Derecho Penal. El sistema español: los delitos. Universidad de Navarra. Recuperado el 12 de julio de 2016 de:

<http://www.unav.es/penal/crimina/topicos/condicionesobjetivaspunibilidad.html>

Apuntes Derecho Penal I Universidad de Murcia. Recuperado el 12 de julio de 2016 de:

<http://ocw.um.es/cc.-juridicas/la-ensenanza-del-derecho-penal-i-parte-general/material-de-clase-1/capitulo-xix.doc/view>

ARGOTE, Fernando, recurso electrónico recuperado el 26 de julio de 2016 de:

<http://www.argoteabogado.com/antCatalogo.asp?nombre=2224&hoja=0&sesion=1>

Enciclopedia jurídica, recuperado el 4 de julio de 2016 de:

<http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/decomiso/decomiso.htm>

Enciclopedia jurídica, recuperado el 10 de julio de 2016 de:

<http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/delitos-contr-la-hacienda-publica-y-contr-la-seguridad-social/delitos-contr-la-hacienda-publica-y-contr-la-seguridad-social.htm>

Manual Policial, recurso electrónico recuperado el 1 de septiembre de 2016 de:

<http://www.manualpolicial.es/?start=20>

RECURSOS ELECTRÓNICOS

CALVO VÉRGEZ, Juan, *El delito contra la Hacienda Pública en la reforma de la LGT*. Revista Quincenal Fiscal núm. 11/2016. Editorial Aranzadi, SA, Cizur Menor, 2016. BIB 2016/2982

Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Recuperado de:

<http://www.bajo-trallero.es/publicacion/020.pdf>.

FARALDO CABANA, Patricia. *Los delitos de alzamiento de bienes en el proyecto de reforma del código penal de 2013*. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona, 2014. BIB 2014/3357.

Los delitos contra la Hacienda Pública, Tratados y Manuales (Civitas), Editorial Aranzadi, S.A., 2015. BIB 2015/1964.

Observatorio del Delito Fiscal. *Convenio de 30 de junio de 2005 entre la AEAT y la secretaría del estado de justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. Primer Informe. Diciembre 2006. Recuperado de:

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_preencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf

OLEA COMAS, Manuel, *Comentarios sobre la reciente reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Fundación ciudadanía y valores. Recurso electrónico recuperado de:

http://www.funciva.org/uploads/ficheros_documentos/1368009476_reforma_del_codigo_penal.pdf

LEGISLACIÓN

Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. Boletín Oficial del Estado, núm. 312, de 28 de diciembre de 2012, págs. 88050 a 88063.

Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2012-15647>

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Boletín Oficial del Estado, núm. 281, de 24 de noviembre de 1995, págs. 33987 a 34058.

Última actualización a 28 de abril de 2015, disponible en:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>

Constitución Española. Boletín Oficial del Estado, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, págs. 29313 a 29424.

Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

JURISPRUDENCIA

Jurisprudencia del Tribunal Supremo

España, Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª), sentencia núm. 31/2012, de 19 de enero. RJ 2012/2057.

España, Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), sentencia núm. 514/2002 de 29 de mayo. RJ 2002/5588

España, Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), sentencia núm. 213/2008 de 5 de mayo. RJ 2008/2917

España, Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª), sentencia núm. 480/25009 de 22 de mayo. RJ 2010/662

España, Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), sentencia núm. 17/2005, de 3 de febrero. RJ 2005/6665.

España, Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª), sentencia núm. 416/2015 de 22 de junio. RJ 2015/3421.

España, Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), sentencia núm. 636/2003 de 30 de mayo. RJ 2005/7144.

España, Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), sentencia núm. 751/2003 de 18 de noviembre. RJ 2004/91

España, Tribunal Supremo, (Sala de lo Penal), sentencia núm. 774/2005 de 2 de junio. RJ 2006/1016.

España, Tribunal Supremo, (Sala de lo Penal, Sección 1º), sentencia núm. 163/2008 de 8 de abril. RJ 2008/2701.

España, Tribunal Supremo, (Sala de lo Penal), sentencia núm. 867/2002 de 29 de julio. RJ 2002/6357.

España, Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso, Sección 2º), sentencia núm. 277/2008 de 19 de diciembre de 2011. ROJ 9066/2011. Id Cendoj: 28079130022011101502

Jurisprudencia de la Audiencia Provincial

España, Audiencia Provincial de Madrid (Sección 16ª), sentencia núm. 445/2015 de 12 de junio. JUR 2015/174520.

España, Audiencia Provincial de León (Sección 2ª), sentencia núm. 50/2002, de 3 de julio. JUR 2002/260644

España, Audiencia Provincial de Lugo (Sección 1ª), sentencia núm. 52/2004 de 25 de febrero. ARP/2004/320

España, Audiencia Provincial de Madrid (Sección 4ª), sentencia núm. 159/2009 de 30 de diciembre. JUR/2010/235143